

KONAN UNIVERSITY

# 税/会計リンケージに対する国際財務報告基準 (IFRS) の普遍化の影響

著者	久保田 秀樹
雑誌名	甲南経営研究
巻	53
号	1
ページ	67-84
発行年	2012-07
URL	<a href="http://doi.org/10.14990/00002996">http://doi.org/10.14990/00002996</a>

# 税/会計リンケージに対する 国際財務報告基準（IFRS）の 普遍化の影響

久保田 秀 樹

甲南経営研究 第53巻 第1号 抜刷

平成24年7月

# 税/会計リンケージに対する 国際財務報告基準 (IFRS) の 普遍化の影響

久保田 秀 樹

## 1. は じ め に

金融商品取引法適用会社の一部に国際財務報告基準 (IFRS) が任意適用され始めたことを受けて、税務会計と財務会計との関係が今後どうなるのかという問題は、いわゆる連単分離の問題として議論されている (フォックスほか2012参照)。ドイツでは、商法典 (HGB) の一連の現代化によって、既に連単分離が実施されている。すなわち、2005年より上場企業の連結決算に IFRS が強制適用されている。

一方税務会計と財務会計とが直接リンクしている後述の「大陸モデル」の国々においては、その見直しが進められており、特に、ドイツでは、2010年に会計法現代化法 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 以下では BilMoG と略称する。) により所得税法 (Einkommensteuergesetz; EStG) 第5条第1項の変更によって損金経理要件に類似した「逆基準性原則」 (umgekehrtes Maßgeblichkeitsgrundsatz) が廃止された。

ドイツの BilMoG による商法決算書 (Handelsbilanz) と税務決算書 (Steuerbilanz) との関係の変化は、IFRS が任意適用される今日、連単分離の先に生じうる問題、すなわち IFRS が個別決算に適用される場合の問題について、

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

日本にとっても示唆に富むものと考えられる。

「大陸モデル」サイドの議論，つまり日本での連単分離の議論やドイツでの「逆基準性原則」の廃止だけ見ていると，税務会計と財務会計との離反のみが強調され，その場合，両者が分離している「英米モデル」が理想のように思われがちである。しかし，その「英米モデル」サイドでは，両者の整合の傾向があるという。本稿では，IFRSの普遍化に伴う税務会計と財務会計との関係（以下では「税/会計リンケージ」と呼ぶ。）における「大陸モデル」と「英米モデル」との接近の動向について考察する。

## 2. 税/会計リンケージの類型化

税務会計と財務会計とが完全にリンクしている国は無いし，税務会計と財務会計との間に全くリンケージのない国もない。前者，すなわち「形式的依存」(formal dependence)は，財務諸表が課税所得算定にとって完全に決定的である状況として定義される。一方，後者，すなわち「形式的独立」(formal independence)は，税務会計と財務会計との間に全く関係がないことを意味する。その場合，税務会計は，財務会計から全般的に独立した特別な租税規則によって規制される (Essers (ed.) 2009, p. 32)。

これらの「形式的依存」と「形式的独立」との極端な位置の間に，「事実上の形式的依存」(practically formal dependence)から「実質的依存」(material dependence)を経て「実質的独立」(material independence)に至る，税務会計と財務会計との関係についてのスペクトル呈示の試みが，エッサーほか (Essers (ed.) 2009) によりなされている。

「事実上の形式的依存」は，独立の税務決算書は認められず，税務上の選択権は財務会計での選択権の利用に準拠されねばならず，その結果，明示的な税務規制のみが財務会計と税務会計との間に差異を造りださうる制度として定義される。そして，「実質的依存」は，原則として財務会計が税務会計

にとって決定的であるが、税務上の選択権の利用が財務会計での選択権の利用に準拠する必要はないことを意味する。一方、「実質的独立」は、財務会計が税務会計の出発点とみなされながらも、実務では独立した税務決算書が存在することを意味する（Essers (ed.) 2009, p. 33）。

エントレスほかによる調査（Endres et al 2007）は、各カテゴリーに属する国を下表のように分類している（Essers (ed.) 2009, p. 33）。ベルギー、フランスおよびドイツ等が「事実上の形式的依存」カテゴリーに、アイルランド、英国、スウェーデンおよびギリシャ等は「実質的依存」カテゴリーにそれぞれ位置する。そして、オランダ、デンマークおよびポーランド等は「実質的独立」カテゴリーに該当する。

事実上の形式的依存	実質的依存	実質的独立
オーストリア、ベルギー、キプロス、チェコ、フィンランド、フランス、ドイツ、イタリア、リトアニア、ルクセンブルク、ポルトガル、スロバキア、スペイン	ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、ラトビア、マルタ、スウェーデン、英国	デンマーク、オランダ、ポーランド、スロベニア、アメリカ*

\*エントレスほかの調査は、EU加盟国を対象としているため、アメリカは含まれていないが、エッサーほかは、当調査を引用した上で、アメリカを「実質的独立」に分類しているので、上表では表内に追加している。また、EU加盟国のうちエストニア、ルーマニアおよびブルガリアは分類されていない。

#### (a)事実上の形式的依存

まず、「事実上の形式的依存」の例としてドイツを取り上げよう。「基準性原則」（Maßgeblichkeitsgrundsatz）による商法上の利益確定と課税所得計算との結合と、それによる統一決算書（Einheitsbilanz）の作成の可能性は、「基準性原則」の空洞化をもたらした BilMoG により、再び激しい論争を呼んでいる。なお、所得税施行令（Einkommensteuer-Durchführungsverordnung; EStDV）第60条第2項第1文により、納税義務者が別個の税務決算書を作成

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

しない限り、課税所得計算の基礎は規定された税務上の調整を顧慮した商法決算書である。そのため、統一決算書とは、商法決算書に調整計算書（Überleistungsrechnung）を添付することにより、税務決算書を別個に作成しないことを指す。

過去の研究では、統一決算書の作成だけに焦点を当てた調査が散発的にしか実施されていないが、統一決算書は特に中小企業において高い相対的意義を持つと結論されている（Haller/Ferstl/Löffelmann 2011, S. 885）。

ハッラーほか（Haller/Ferstl/Löffelmann 2011）による実証研究では、企業における統一決算書の作成は、依然として普及した行動オプションであるかどうかを明らかにすることが目的とされ、以下の2つの点について調査されている。

問1. 実務において企業が統一決算書を作成することが可能か。

問2. 企業は出来る限り統一決算書を作成する意図を持つか。

問1については、商法が税法会計基準とは異なった規制を含む場合、同一の会計上の取扱い是不可能であり、その結果、統一決算書の呈示も不可能であることを意味する。

問2については、税法上の規定と一致して行使しうる商法における会計処理選択権が存在するケースで、税法上の規則によって会計処理が決定されている場合、統一的会計処理の意図の間接証拠として解釈される。

上記の2つの問に対する回答は、実際の商法決算書と税務決算書の比較によって最もよく果たせるはずだが、税務決算書は公表されていないので実際には不可能である。そのため、商法第325条により公開義務のある企業の商法決算書によって計算作業が統一的会計処理の意図によって行われたか否かの判定が行われる。

調査の基礎データは、電子連邦公報において利用可能な、無作為に選ばれ

た100社の小中大資本金会社の2006年から2008年の商法決算書からの広範なデータ収集によるものである。3年の調査期間について、総数900の決算書の無作為抽出検査が行われた（Haller/Ferstl/Löffelmann 2011, S. 885-886）。

調査結果としては、問1に関しては、商法決算書と税務決算書における会計上の処理が相互に相容れない状況が企業実務に頻繁に発生していることは明らかで、それは企業にとって単一決算書を作成する可能性を相対的に減少させているとされる（Haller/Ferstl/Löffelmann 2011, S. 889）。

問2に関しては、異なる会計処理選択権の分析と決算書における記載の調査によれば、多くの企業が税法の基準値を適用していることが示されている。それらの企業は多くの場合、統一的会計処理を追求し、その際、観察されうる第一の目標は、会計処理費用の節減のほか、税務上の助成金の可能性（特別償却、特別項目）の利用による出来る限りの税負担の軽減にあると思われる。したがって、調査の結果は、商法決算書における会計方針の裁量の行使は著しく税務的決定要素によって影響されるという、しばしば文献で表明される推測を支持している（Haller/Ferstl/Löffelmann 2011, S. 889）。

なお、これらの調査結果は、BilMoG 施行前の法状況に基づく。BilMoGによる改革は、「逆基準性の原則」の廃止により、調査対象の状況の一部において商法決算書と税務決算書における離反した取扱いと、両者間の統一的会計処理の原則的制限につながっているため、税務決算書と商法決算書とのリンケージは現在さらに弱まっている可能性があるとされる（Haller/Ferstl/Löffelmann 2011, S. 889）。

## (b)実質的依存

次に、「実質的依存」の例として英国を取り上げよう。かつて英国では事業所得の法的定義が欠けており、19世紀に企業経済学はなお揺籃期にあった。他方、一般に認められた会計原則は存在しなかったので、当初、裁判官は特

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

定の税務規則の開発に傾注していた（Essers (ed.) 2009, p. 34）。しかし、企業経済学が発達し、英国会計基準（UK-GAAP）が開発されるにつれて、税務会計と財務会計は益々互いに結び付くようになった。結果として、裁判官は、税務会計を求める準備を強化した（Essers (ed.) 2009, p. 34）。このプロセスは、1998年金融法の第42条と2004年金融法の第50条につながり、それらは「税務上の所得算定の際、法によって要求あるいは認定された修正に従う」事業者の税務会計に対する一般に認められた会計実務を規定している。一般に認められた会計実務は、UK-GAAP または国際財務報告基準（IFRS）となる可能性があると考えられる（Essers (ed.) 2009, p. 34）。

税務会計と財務会計の双方にとって「真実かつ公正な概観」原則は指導的である。しかし、これは、複数の選択枝の可能性がある場合、総ての選択肢が「真実かつ公正な概観」を表し、税務決算書と財務諸表に同一の選択が行われねばならないことを意味するものではない。例えば、減価償却に関して税務会計と財務会計との間に相違があるが、英国の制度を「実質的依存」制度とみなすことができるとされる（Essers (ed.) 2009, p. 34）。なお、IFRS は、（慈善部門を除く）上場会社と非上場会社の両方の決算書に認められている。

### (c)実質的独立

#### ①オランダ

オランダとドイツの租税制度は多くの共通の特徴を持つ。これは地理的、文化的小および歴史的影響によるものである。しかし、ドイツとオランダの租税制度間の最も著しい相違の1つは、課税所得計算の領域に関するものであるとされる（Essers (ed.) 2009, p. 35）。

オランダにおける課税所得算定の出発点は2001年個人所得税法第3.8条にいう全体利益（total profit）の概念である。すなわち、全体利益は、通商または事業から得られたあらゆる名称または形式の便益の集計額である。企業



の存命期間中に得られたこの全体利益は、会社が存命する各年度に帰属されねばならない。各年度利益の合計が全体利益となる。

オランダでは、年度課税所得計算が2001年法人所得税法第3.25条の「健全な企業実務」(sound business practice)という概念によって決定される。年度所得は、予測される結果から独立し、一貫した行動に関する「健全な企業実務」に従って決定され、「健全な企業実務」によって正当化される場合にのみ変更されうる。1957年5月8日の典型的事例決定(BNB1957/208)においてオランダ最高裁は「健全な企業実務」という概念と企業経済学の原則との関係を明確に示した。つまり、課税所得算定のシステムが所得算定の正しい企業経済学観に基づく場合、それが「健全な企業実務」に準拠していると想定されねばならない(Essers (ed.) 2009, p. 35)。

しかし、この見解が税法における何らかの規制、すなわち関連税法の一般的意図または原則と衝突する場合、このルールに対する例外が認められねばならない。したがって、原則として、企業経済学と一致する総ての方法は「健全な企業実務」と一致しうる。だが、企業経済学の見解は「健全な企業実務」という概念に照らして常に検証されねばならない。同じことが財務諸表と税務決算書との間の関係についても当てはまる。この概念は、実務において財務会計からほとんど完全に独立した課税所得計算のシステムをもたらしてきた(Essers (ed.) 2009, p. 35)。

年度利益算定に対する「健全な企業実務」の規則は、全体利益に関する規則より柔軟性がある。これは、全体利益に関する問題（それは課税所得に属するのかという問題）が属性問題に関わる一方、年度利益に関する問題（それは当期課税されるのか又は次期以降にかという問題）が期間帰属問題に主に関連するためである。企業の存命の終焉までに総ての隠された準備金やのれんが最終年度利益として課税される。最終的にすべての年度利益の合計は、概念上、全体利益に等しいとされる。

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

オランダでは、IFRS が上場会社と非上場会社の両方の年度決算書に認められている。また、小規模会社が税務決算書を財務諸表として利用することを可能とする法案が、オランダ議会で承認されている（Essers (ed.) 2009, p. 36）。

## ②アメリカ

「実質的独立」の例として、次にアメリカを取り上げよう。アメリカでは課税所得と財務会計上の利益の算定の間に多くの相違がある。内国歳入法（IRC）第446(a)条により、課税所得は、納税者が会計帳簿を付ける際に自己の所得を定期的に算定する基礎に基づく会計処理法の下で算定されねばならない。この「会計帳簿一致」（book conformity）原則は、表面上、ドイツの「基準性原則」と同じ原則であるが、アメリカではドイツよりこの原則に対するより多くの例外が存在する（Essers (ed.) 2009, p. 36）。IRC 第446(a)条の「会計帳簿一致」要件の対象と目的は、納税者によって利用された「会計帳簿」に基づいて示された税務会計上の事実の現実性を税務検査官がチェックできることを確保することのみにある。これは、納税者が同一の財務会計システムと税務会計システムを利用しなければならないことを必ずしも意味しない。そして、「会計帳簿」という用語も納税者の財務諸表のみを意味するわけではない（Essers (ed.) 2009, p. 36）。

実際、IRC 第446(b)条は、IRC 第446(a)条よりアメリカにおける財務会計と税務会計との関係をよりよく反映している。IRC 第446(b)条に従って、納税者によって選択された会計処理法は「明確に所得を反映」しなければならない。当会計処理法がこの「明確反映基準」を満たさない場合、アメリカ国税庁は、納税者によって利用されるべき方法を規定することができる。したがって、アメリカ国税庁は、オランダやドイツの税務当局より多くの裁量権を有する（Essers (ed.) 2009, p. 37）。IRC 第446(c)条は特定の条件の下で税務会

計システムとして現金主義や発生主義を認めている。

アメリカの一般に認められた会計原則 (US-GAAP) に一致する税務会計システムは、通例、明確に所得を反映するシステムと見なされている (Essers (ed.) 2009, p. 37)。

### 3. 税/会計リンケージにおける「大陸モデル」と 「英米モデル」の特徴

ミューラーほか (G. Mueller, H. Gernon and G. Meek (1994)) は、会計の種類として「英米モデル」、「大陸モデル」、「南米モデル」、「混合経済モデル」、「国際基準モデル」を挙げている (野村・平松監訳1999, 16頁)。ここでは前二者を取り上げることにする。

「英米モデル」では発達した証券市場の存在がポイントである。なお、「英米モデル」に属するオランダとアメリカは、前掲のカテゴリーでは「実質的独立」に属するが、英国は「実質的依存」に分類されている。

次に、「大陸モデル」は、「法律指向的」であり、「政府からの要求を満足させる」ものとしての課税所得計算等への準拠性が指摘されている。このように、課税所得計算が企業会計にリンクされているというのは日本固有のものではなく、「大陸モデル」としてヨーロッパでは一般的であり、むしろ両者を直接リンクしていない「英米モデル」が稀なものであることが分かる。「大陸モデル」に属する多くの国は、前掲のカテゴリーでは「事実上の形式的依存」に分類されている。

ドイツの商法会計制度は「大陸モデル」の1つの典型例である。「大陸モデル」は、債権者保護と会社資本維持の強調によって特徴づけられてきた。「大陸モデル」においては、「慎重性原則」がこれらの目的を保証するための最重要の原則となってきた。これによって、「基準性原則」は、所得が実現される前に課税されることは無く、損失はその発生が見込まれる時点で既に

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

考慮されるという「不均等原則」（Imparitätsprinzip）により事業所得の節度ある課税を保証してきた。したがって、「基準性原則」は納税者を当局から保護するために利用されてきた（Essers (ed.) 2009, p. 37）。

しかし、「基準性原則」が課税所得算定による「慎重性原則」の過剰な強調に誤用されることがあり、それが1999年/2000年/2001年の租税負担軽減法の導入による課税標準拡大の主要な理由であったという（Essers (ed.) 2009, p. 40）。ドイツにおいては、連邦財政裁判所（BFH）の決定が、税務会計に対する決定の重要性を明確化あるいは制限するための所得税法での成文化につながってきたという経緯がある。特に、1999年/2000年/2001年の租税負担軽減法の導入後、「基準性原則」が未だにどの程度妥当するかどうか疑わしいとする見解もある（Essers (ed.) 2009, p. 41）。

「英米モデル」は、債権者の利益の代わりに株主の利益への焦点によって特徴づけられる。そうした制度においては、「真実かつ公正な概観」に基づく資本市場への情報提供に重点が置かれる。このことが、オランダ、英国、アイルランドなどで、過去、税務決算書と財務諸表とのリンケージが一般に納税者にとってなぜ必ずしも有利とみなされなかったかを説明する。すなわち、これらの国々は長い間、多かれ少なかれ独立した課税所得計算制度が課税所得の保守的決定法につながるものと理解されてきた。そのため IFRS も例えば一部の資産について公正価値会計を規定することによってこの「英米モデル」にルーツがあることを示している（Essers (ed.) 2009, p. 37）。

アメリカでは、エンロン等の会計スキャンダルが税務会計と財務会計との関係への関心を高めたとされる。租税シェルターの可能性を制限し、税務会計規則の透明性と簡素性を増大させるために財務会計と税務会計とのリンケージ強化を支持する論者もいる。また、財務会計と税務会計との異なる結果が説明されうる方法に関する更なる開示規則を支持する論者もある。アメリカの税務当局が、国家予算の利益になる多くの規制を導入するために財務会計

と税務会計との間のギャップを利用してきたという事実を批判する論者もいる。財務会計と税務会計とのルールとしてのリンケージの導入は、国税庁の裁量権を制限する効果を持つ (Essers (ed.) 2009, p.42)。

アメリカでも国税庁の裁量権による法的予測可能性の欠如が、財務会計と税務会計との間の不明確な関係につながっていると多くの論者が批判してきた。特に、内国歳入法第446(b)条の「明確反映基準」は当局に過度の自由度を与えていると考えられている。このことは、この基準に関するアメリカ政府の政策が「明確に非合法」か「明らかに恣意的」でない限り、アメリカの司法によっても容認されている。したがって、証明責任は納税者に重くのしかかっている (Essers (ed.) 2009, p.42)。更にアメリカの裁判所は、「明確反映基準」に関する手続きをケースバイケース・アプローチに基づいてのみ決定しうる「事実の問題」とみなす傾向がある。トール電動工具社 対 国税庁長官 (Thor Power Tool co. v. Commisioner) という典型的判例において、最高裁は「財務会計と税務会計の目的の重大な相違」を強調した。特にこの事例における最高裁の「国税庁の主要な責任は国庫を守ることにある。」という意見は、アメリカの税務会計における「慎重性原則」の妥当性に関して多くの問題を引き起こしているとされる (Essers (ed.) 2009, p.42)。

#### 4. IFRS 準拠連結財務諸表に対する税の影響

前節でみたように、「大陸モデル」では税/会計リンケージの緩和の傾向がみられる。その1つの大きな契機は、IFRSの普遍化にあるかどうかについて次に見てみよう。特にEUでは2005年より上場会社の連結決算にIFRSが強制適用されている。税と財務報告とのリンケージに関する1990年代半ば以前の研究では、財務報告に対する税の影響は、例えばドイツのような「支配的」から例えば英国のような「弱い」に至るバリエーションとして記述されてきたが、それらの研究の多くは個別財務諸表を対象とするものだった。

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

ギーほかの研究（Gee/Haller/Nobes（2010））は、連結財務諸表に対する税の影響について独英を比較分析している。以下では当調査結果について見てみよう。

税からの英国会計の相対的な独立性は、連結財務諸表にも適用されたであろう。しかし、租税依存性についてのドイツの発見事項は、2005年以前の連結財務諸表にも適応されるだろうか。少数の会社が補足報告書で IFRS または US-GAAP を既に利用していた1990年代後半には、総てのドイツの企業グループは、たとえ IFRS または US-GAAP 準拠財務諸表を作成していても、それらは HGB 準拠財務諸表に追加あるいは「同等」なものとして呈示されていたにすぎない。そのため、なお法定連結財務諸表には HGB が利用されており、連結財務諸表には税務会計と商法会計の特別な離反は認められていなかった。結論として、巨大上場企業グループの一部については修正されていたものの、法定外のものを除いて、連結財務諸表についてさえ1996年にはドイツでは租税依存性が一般に存在していたことを文献は示唆している（Gee/Haller/Nobes 2010, p. 99）。

ドイツと英国に関する詳細な研究は、ほとんどが1996年以前のものである。それ以来、大きな変化が課税と財務報告の両方に生じた。第一に、課税当局が税務規則と実務とを財務報告に近づける試みが、例えば、英国内国歳入庁により2003年になされた（Gee/Haller/Nobes 2010, p. 99）。第二に、税法と商法の数回の改正によって、税と財務報告との脱リンケージがドイツで導入されてきた。より重要なことには、ドイツでの連結財務諸表に対する IFRS の利用は、IFRS 準拠連結財務諸表について税と財務報告との完全な脱リンケージを意味するようと思われる。

それにもかかわらず、個別財務諸表において税に動機づけられた会計方針の選択が依然存在するという理由で、税は財務報告に今なお影響している。当選択は以下の2つの点で税に動機づけられる（Gee/Haller/Nobes 2010, p.

99)。すなわち、当方針が税法の下で強制されているか、当方針が財務報告と所得計上の延期（又は損金の繰上げ計上）、つまり課税の延期のための選択となっているからである。個別財務諸表に使用された方針は、便宜のために、あるいは課税当局がそうした一致を期待するという理由で連結財務諸表に流入する。企業の経営陣は、経営管理上の便宜の利点と、利益の低い数値の呈示による租税軽減とを比較考量するだろう。

当研究では次の2つの命題が調査された（Gee/Haller/Nobes 2010, p. 100）。

命題1：ドイツの上場会社の連結財務諸表に対する税の影響の範囲は過去のそれより小さい。

命題2：ドイツの上場会社の連結財務諸表に対する税の影響の範囲は今や英国のそれと等しい。

結論から言うと、ギーほかの研究（Gee/Haller/Nobes 2010）では、ドイツにおける税の影響の範囲が個別財務諸表に対しては縮小し、上場会社の連結財務諸表については更に縮小されることが示されている。また、上場会社の連結財務諸表に対する税の影響の範囲は、現在は、ドイツと英国ではほぼ等しいことも示されている。

「表1」は、1996年と2006年の独英の20の会計問題について、財務報告の問題における税/会計リンケージを示している。なお、当研究では、税務決算書とIFRS準拠連結財務諸表との関係のタイプとしてつぎの6つを挙げている（Gee/Haller/Nobes 2010, S. 109）。

- |            |                                      |
|------------|--------------------------------------|
| (I) 非リンケージ | (国内会計規則に準拠することもある) 税務規則がIFRSと明確に異なる。 |
| (II) 同一    | 特別な（または単一の）税務規則とIFRSが同一である。          |

(Ⅲ)潜在的税の影響のない会計主導 IFRS 規則（または IFRS 類似の規則）が国内要件の下、非連結財務報告にも適用される。税法が明確でない。会計規則には選択や判断の余地はほとんどなく、租税動機は妥当しない。

(Ⅲ+)潜在的税の影響のある会計主導 IFRS が非連結会計処理にも存在する選択肢または見積を含む。

税法が明確でない。低い利益や利益の繰越につながる非連結財務諸表におけるこれらの会計問題に関する選択肢が便宜のため、またはそうしなければそれらの選択が税務目的に認められていないため連結財務諸表に流入する可能性がある。

(Ⅳ)税主導 税務規則または選択肢が IFRS 準拠財務報告にも選択される。

これは、十分特別な（または単一の）財務報告規則の欠如ゆえに起こりうる。

(Ⅴ)税支配 税務規則または選択肢が、財務報告原則と衝突することなく税務目的にも財務報告目的にも選択される。

英国については、「表 1」の最後の 2 つの指標が 10 年間に税の影響が少し増加したこと（すなわち、非リンケージの優勢が少し減少したこと）を示す。これは、一部は税法の変化によるものであり、一部はスコアの再考慮によるものである（Gee/Haller/Nobes 2010, p. 113）。「表 1」からも明らかなように、ドイツのポジションは 1996 年から 2006 年に変化している。税の影響の指標は大きく下がり、IFRS が利用されていると推測される（Gee/Haller/Nobes 2010, p. 113）。



表1 税/会計リンケージの独英比較

(出典：Gee/Haller/Nobes 2010, S. 113, 「表7」より)

事 例	ドイツ 1996	ドイツ 2006	英国 1996	英国 IFRS 2006
非リンケージ：I	2	14	15	14
同一：II	0	0	0	1
会計主導：III	5.5	0	2	1
会計主導：III+	2	4	3	4
税主導：IV	7.5	2	0	0
税支配：V	3	0	0	0
合 計	20	20	20	20
最小指標：事例IV+V-I	+8.5	-12	-15	-14
最大指標：(事例III+)+IV+V-I	+10.5	-8	-12	-10

「表1」は、IFRS 準拠連結財務諸表の水準においてドイツが現在潜在的税の影響からおおよそ英国並みに守られていることを示している。ドイツの対象企業は、比較的小規模で国際化の低い企業グループに関連するものであった。もし、会計帳簿をIFRSで記帳するか、US-GAAPで記帳していた大規模なドイツの企業グループを対象にすれば、IFRS 準拠連結財務諸表に対する税の影響の可能性は更に小さくなるだろうとされる (Gee/Haller/Nobes 2010, p. 113)。このようにIFRSの普遍化は、税/会計リンケージを緩和する影響を及ぼすことは明らかである。

## 5. 結 び

「英米モデル」では、課税所得計算と財務報告とのリンケージが弱いため財務報告が課税所得計算に縛られることが少ないといわれる。しかし、それは以下のような理由によるものである。すなわち、「大陸モデル」における財務報告は債権者保護指向のため課税所得計算とのリンケージが当局による課税ベースの拡大傾向に対する歯止めとなる。他方、「英米モデル」における財務報告は株主指向であるため、この歯止め効果が作用しない。そこで、課税所得計算について他の歯止め方策を採る独立した税務会計基準が確立さ

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

れてきたのである。

エッサーほか（Essers (ed.) (2009)）によれば、「大陸モデル」と「英米モデル」の各財務会計制度は資本市場と会計基準の調和化傾向，すなわち EC 会社法指令や IFRS の増大する影響下で接近すればするほど，課税所得計算制度はおそらく収斂するだろうという（Essers (ed.) 2009, p. 38）。オランダ、アイルランドおよび英国といった「英米モデル」に属する国では，財務会計制度と税務会計制度との間の更なる整合への動きが見られ，他方，ドイツ，フランス，オーストリア，スウェーデンおよびスペインといった「大陸モデル」に属する国では，より自律的な課税所得計算要素導入の傾向があるからである。なお，EU での課税所得計算について，2011年3月16日に公表された共通連結法人税課税標準（the Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB）に関する欧州理事会指令の提案は，基準性が適用されない独立した課税所得計算を内容としている。

「大陸モデル」における財務報告と課税所得計算とのリンケージ緩和がドイツでも生じているし，それが課税ベースの拡大防止の効果を持つと期待されている。一方で，「英米モデル」では，課税ベースの拡大防止の方策として財務報告と課税所得計算との整合の傾向があるとの指摘は，財務報告と課税所得計算との関係において重要なのは，当局による課税ベースの拡大傾向に対する歯止めを如何に構築するかという点にあることを示している。

現在，EU で IFRS が上場会社の連結財務諸表にのみ強制され，個別財務諸表には強制されていない点は，税務会計に対する IFRS および欧州裁判所の直接的影響を防ぐ仮の歯止めにはすぎないとされる。すなわち，税務決算書と財務諸表とのリンケージを適用する国の税務会計に，欧州裁判所が干渉する危険性が存在するという（Essers (ed.) 2009, p. 42）。IFRS は，状況によっては，実現原則といった税務原則との軋轢につながる公正価値会計といった要素を含むからである。

しかし、他方で EU の多くの加盟国では国内 GAAP と IFRS は、それらの内容と税務会計が開発される手続方法の両方の観点から税務会計の着想源 (a source of inspiration) となるとされる (Essers (ed.) 2009, p. 43)。期末棚卸資産評価、引当金および減価償却規則といった領域で税務会計と財務会計の間に多くの類似性がある。国内 GAAP と IFRS が税務規則に影響される可能性もある。税務会計と財務会計の異なる目的を考慮すれば、国内 GAAP と IFRS の内容を税務目的に翻訳することが必要であろう。流動性や実現原則といった要素は、税務会計において財務会計におけるよりも重要だからである。さらに、税務会計は過去の業績により関心を持つが、他方、IFRS は、業績報告に焦点を合わせ、分配可能利益の代わりに利益獲得能力を強調する (久保田2011, 63頁, 図表 1 参照)。これらの要素はこの翻訳プロセスで考慮されねばならないが、IFRS は、共通税務会計規則を設計する際の道具、および課税標準を決定するための参照点 (a point of reference) とみなすことができる (Essers (ed.) 2009, p. 43)。

IFRS の普遍化は、単に「大陸モデル」における税/会計リンケージの緩和にとどまらず、「大陸モデル」と「英米モデル」との近接をもたらしているのである。

#### 参 考 文 献

- Endres, Dieter et al (2007) *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Kluwer Law International.
- Essers, Peter (ed.) (2009) *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*, Kluwer Law International.
- Gee, Maria., Haller, Axel., Nobes Christopher (2010) “The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK”, *Accounting in Europe*, vol. 7, 2010.
- Haller, Axel., Ferstl Eva-Maria., Löffelmann, Johann. (2011) “Die “einheitliche” Erstellung von Handels- und Steuerbilanz”, *DB* Nr. 16.
- Mueller, Gerhard G., Gernon, Helen., Meek, Gray. (1994) *Accounting: An International Perspective*, 4th ed. (野村健太郎・平松一夫監訳1999『国際会計入門 (第4版)』中

税/会計リンケージに対する国際財務報告基準……（久保田秀樹）

（中央経済社）。

久保田秀樹2011「日本における企業会計と課税所得計算との関係の過去と将来」『会計』第180巻第2号。

マーカス・フックス／太田実佐／ロアン・コーマン2012「連単の取扱いにおける欧米の動向－日本の議論の動向を踏まえて」『企業会計』第64巻第5号。